

Audience publique du 1^{er} mars 2010

Recours formé par
Madame ...,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 25656 du rôle et déposée le 17 avril 2009 au greffe du tribunal administratif par Madame ..., demeurant à L-..., portant recours contentieux contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 15 janvier 2009 ayant déclaré partiellement non fondée une réclamation introduite par elle par courrier du 25 septembre 2008 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 27 août 2009 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en sa plaidoirie.

Le bureau d'imposition Ettelbrück de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « *le bureau d'imposition* », émit en date du 10 septembre 2008 à l'égard de Madame ... un bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques relatif à l'année 2007, ci-après désigné par « *le bulletin* ».

Par courrier daté du 25 septembre 2008, Madame ... introduisit une réclamation à l'encontre de ce bulletin.

Par décision datée du 15 janvier 2009, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « *le directeur* », déclara ladite réclamation comme partiellement non fondée. Le corps de ladite décision ayant trait aux frais relatifs à un ordinateur personnel est libellé comme suit :

« Considérant que la réclamante fait valoir, dans sa déclaration d'impôt de l'année litigieuse, comme frais d'obtention en relation avec son revenu provenant d'une occupation salariée, entre autres, la somme de 502,90 euros en relation avec son ordinateur personnel et autre matériel informatique accessoire;

Considérant qu'en vertu de l'article 105 alinéa 1^{er} de la loi concernant l'impôt sur le

revenu (L.I.R.), sont considérées comme frais d'obtention les dépenses faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes;

Considérant que l'article 12 alinéa 1^{er} L.I.R. dispose que ne sont déductibles ni dans les différentes catégories de revenus nets ni du total des revenus nets « les dépenses effectuées dans l'intérêt du ménage du contribuable et pour l'entretien de sa famille. Rentrent également parmi ces dépenses les dépenses de train de vie occasionnées par la position économique ou sociale du contribuable, même lorsqu'elles sont faites en vue de profiter ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité »;

Considérant que les dépenses pour instruments de travail sont soumises aux règles générales délimitant, d'une part, les frais d'obtention et, d'autre part, les dépenses privées, telles qu'elles se dégagent notamment des articles 105 alinéa 1^{er} et 12 n° 1^{er} décrits ci-avant (circulaire du directeur des contributions L.I.R. n° 105/2 du 16 mars 1998 donnant des précisions relatives au régime fiscal de certains frais d'obtention) ;

que ces règles précisent que les dépenses en question ne constituent des frais d'obtention que si elles servent exclusivement ou quasi exclusivement (à raison de 90% ou plus) à l'exercice de l'activité professionnelle et que dans ce cas la déduction fiscale porte sur l'intégralité de la dépense;

que, par contre, lorsque ces dépenses servent à la fois à des fins professionnelles et à des fins privées, une ventilation de la dépense en une quote-part non déductible afférente au train de vie et une quote-part formant des frais d'obtention n'entre en ligne de compte, à titre exceptionnel, qu'en présence de critères objectifs permettant une séparation aisément réalisable et contrôlable de ces dépenses;

qu'à défaut d'une possibilité de séparation facile et nette, les dépenses en rapport avec un bien utilisé dans le cadre du train de vie privée ne peuvent être scindées par voie de taxation sommaire en des dépenses de train de vie non déductibles et en des frais d'obtention et que dans ce cas la dépense intégrale est à considérer comme non déductible;

Considérant que si, il y a un certain nombre d'années, un ordinateur personnel pouvait régulièrement être considéré comme un instrument de travail, les possibilités d'utilisation pour la vie privée ayant été fortement limitées et le coût du bien prohibitif par rapport à cet usage privé restreint, il en est autrement à l'heure actuelle où un ou plusieurs ordinateurs personnels équipent la majorité des ménages¹ et servent à la fois à la documentation professionnelle, à la communication professionnelle et privée (courriels ; traitement de texte), à la récolte d'informations en relation avec l'emploi et les loisirs (Internet), à la réalisation de calculs financiers du ménage et même de support ludique et d'agenda ; qu'ainsi, d'après une vue typisée, l'ordinateur personnel relève, de nos jours, du domaine de la sphère privée, même si l'utilisation dans la sphère des revenus est non négligeable voire dominante ;

Considérant qu'il n'est nullement contesté en l'espèce que la réclamante utilise couramment, et même de façon prépondérante, l'équipement informatique pour de multiples tâches en relation avec son emploi, ni d'ailleurs que l'acquisition de ces biens ait été motivée également par des raisons professionnelles ; qu'elle a d'ailleurs établi à suffisance la

¹Suivant bulletin du STATEC N° 1 — 2006, Les TIC en 2005, page 12, « près de 3 ménages sur 4 (75%) possèdent un ordinateur personnel ou portable, soit 117000 ménages, ce qui représente un des taux d'équipement les plus élevés de l'UE juste derrière la Suède (80%) et les Pays-Bas (78%) »

connexion entre matériel litigieux et activité professionnelle ;

Considérant cependant que le législateur a, par l'instauration du principe de l'interdiction de ventilation (Aufteilungsverbot), ancré à l'article 12 L.I.R., « voulu couper court aux problèmes de preuve soulevés par une telle ventilation, ainsi qu'il résulte des travaux préparatoires ... et notamment de la comparaison entre le commentaire gouvernemental, l'avis de la chambre de commerce et le rapport de la commission spéciale; Considérant qu'il n'est pas indifférent de constater qu'en République Fédérale d'Allemagne la jurisprudence relative au § 12 EStG, qui a servi de modèle à l'article 12 L.I.R., y voit une expression de l'égalité devant l'impôt dans la mesure où la disposition ainsi interprétée empêche certains contribuables de profiter de leur position économique et sociale pour déduire de leurs recettes brutes une partie des dépenses de train de vie que d'autres contribuables sont réduits à payer sur leurs revenus nets après impôt ... ; que ce n'est donc qu'à titre exceptionnel et pour des motifs d'équité propres à chaque espèce qu'elle admet une ventilation, à condition que la séparation des parts privée et professionnelle ne dépende pas d'une estimation sommaire mais repose sur des données objectives et faciles à vérifier » (décision directoriale de juridiction contentieuse du 17 novembre 1982, n° C5951 du rôle) ;

Considérant cependant qu'en matière d'utilisation d'un ordinateur personnel, de tels critères objectifs et contrôlables font régulièrement défaut, et sont même difficilement concevables ; qu'ainsi le principe de l'interdiction de ventilation sort pleinement ses effets et s'oppose à la qualification de l'ordinateur comme instrument de travail au sens de l'article 106 L.I.R. et, par la suite, à la déduction du coût pour l'acquisition de l'appareil et de ses accessoires tant matériels qu'immatériels, dans tous les cas où le contribuable reste à défaut de produire la preuve d'une utilisation exclusive ou quasi exclusive à des fins professionnelles, i.e. d'une utilisation privée inférieure à dix pour cent, sans préjudice toutefois de la faculté de déduire le coût de logiciels spécifiques, exclusivement utilisables dans le cadre de la profession ;

Considérant qu'en l'espèce la réclamante a bien énuméré les nombreuses applications de son matériel informatique dans le domaine de son activité professionnelle ; qu'elle est restée néanmoins à défaut de fournir des preuves ou des éléments de preuve que, contrairement à la vue typisée d'une utilisation mixte, elle n'aurait pas fait usage de son équipement dans sa vie privée;

Considérant qu'il s'ensuit que la déduction des frais pour ordinateur personnel se heurte en l'espèce à des prescriptions légales, notamment celles de l'article 12 L.I.R.;

Considérant qu'il découle de tout ce qui précède que les frais litigieux ne sont pas susceptibles de rentrer parmi les frais d'obtention;

Considérant que le redressement du bulletin litigieux fait l'objet de l'annexe qui constitue une partie intégrante de la présente décision;

Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contestée ; ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 17 avril 2009, Madame ... a déposé un recours contentieux contre ladite décision du directeur du 15 janvier 2009 en ce qu'elle a refusé la prise en compte de frais en relation avec un ordinateur personnel.

Madame ... n'ayant pas qualifié son recours, il y a lieu d'admettre qu'elle a entendu introduire le recours admis par la loi.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt sur le revenu.

Le tribunal est partant compétent pour connaître d'un recours en réformation dirigé contre la décision directoriale précitée du 15 janvier 2009.

Le recours en réformation, par ailleurs introduit dans les formes et délai prévus par la loi, est recevable.

A l'appui de son recours, la demanderesse fait valoir qu'elle aurait besoin d'un ordinateur pour l'exercice de ses fonctions d'institutrice, étant donné que le ministère de l'Education nationale l'obligerait à avoir une connexion au système « Sclaria » afin d'y sauvegarder ses données personnelles, dont l'horaire, ainsi que les données relatives à ses élèves, et que, d'autre part, les résultats des épreuves devraient être transmis par voie électronique. Elle aurait encore besoin d'un ordinateur pour préparer ses cours notamment par l'accès au système « Myschool ». Par ailleurs, toutes les informations du ministère de l'Education nationale seraient transmises par e-mail. Ces tâches nécessiteraient un ordinateur performant supportant les dernières mises à jour ainsi qu'une connexion DSL. Comme l'ancien ordinateur dont elle aurait fait état dans ses déclarations d'impôt antérieures aurait déjà à plusieurs reprises dû être réparé et ne serait plus fiable, elle aurait été obligée d'en acheter un autre. Elle précise encore qu'afin de faire la séparation entre sa vie privée et sa vie professionnelle elle disposerait de deux ordinateurs, dont l'un serait réservé à l'usage professionnel, de sorte qu'il n'y aurait pas lieu à ventilation des dépenses afférentes.

Le délégué du gouvernement rétorque que dans le cadre d'une utilisation exclusivement professionnelle d'un ordinateur, il appartiendrait au contribuable de prouver non seulement que celui-ci est utilisé exclusivement à la profession, et qu'il est indispensable à l'exercice de cette dernière, mais encore qu'il a dû se procurer un tel instrument de travail faute par « l'autorité de tutelle » d'avoir satisfait à ce besoin. Il soutient qu'en l'espèce, de telles preuves ne seraient pas rapportées. Ainsi, il conteste que le ministère de l'Education nationale obligerait les enseignants de l'école primaire à avoir une connexion à « Sclaria » sur un ordinateur utilisé à la maison, puisque toutes les classes scolaires seraient équipées d'un ordinateur disposant de tous les éléments nécessaires à l'exercice de la profession. Il ajoute que la sauvegarde de données personnelles ne prendrait pas plus qu'une heure de travail par an. Il souligne encore que les épreuves standardisées pourraient aussi être transmises par d'autres voies que par e-mail et qu'une transmission par e-mail pourrait se faire aussi à l'aide de l'ordinateur installé à l'école, voire sur l'ordinateur privé de la demanderesse puisque cette opération ne prendrait pas beaucoup de temps. Il en serait de même de l'accès à « Myschool » et du traitement de quelques e-mails. Le représentant étatique soutient encore qu'en accordant aux enseignants le privilège de déduction de certaines dépenses, le principe d'égalité devant l'impôt serait méconnu, puisque certains contribuables pourraient alors profiter de leur position économique pour pouvoir déduire de leurs recettes brutes une partie de leurs dépenses, tandis que d'autres seraient réduits à payer ces frais de leurs revenus nets après impôts.

Il conclut qu'en l'espèce la preuve de la nécessité et de l'intérêt d'un ordinateur personnel à des fins exclusivement professionnelles ne serait pas rapportée.

Il se dégage des explications fournies par la demanderesse ainsi que des pièces versées au dossier, que celle-ci entend faire valoir un montant total de 502,90 €, correspondant à l'amortissement du tiers de la valeur d'acquisition d'un ordinateur, ainsi que de matériel informatique divers, à titre de frais d'obtention dans la catégorie des revenus provenant d'une occupation salariée, en l'occurrence de celle d'institutrice.

Aux termes de l'article 105 de la loi modifiée du 4 novembre 1967 sur l'impôt sur le revenu (LIR) « *sont considérées comme frais d'obtention les dépenses faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes (...)* », tandis qu'aux termes de l'article 12, n° 1 LIR « *(...) ne sont déductibles (...) les dépenses effectuées dans l'intérêt du ménage du contribuable et pour l'entretien des membres de sa famille. Rentrent également parmi ces dépenses les dépenses de train de vie occasionnées par la position économique ou sociale du contribuable, même lorsqu'elles sont faites en vue de profiter ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité* ».

L'article 12 LIR pose ainsi le principe de l'interdiction de déduction des dépenses pour l'entretien personnel et du ménage du contribuable, donc des dépenses se situant dans la sphère privée d'utilisation des revenus, et y fait rentrer certaines dépenses de train de vie du contribuable qui profitent ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité professionnelle. Si cette disposition interdit ainsi entièrement la déduction de dépenses privées présentant également un intérêt pour l'activité professionnelle du contribuable, mais pour lesquelles les motivations d'ordre privé et professionnel sont intimement et inséparablement imbriquées, elle ne s'oppose pas à une ventilation de dépenses qui sont provoquées directement à la fois par des motifs privés et par l'activité professionnelle du contribuable pour autant que la partie professionnelle puisse être séparée nettement. La partie professionnelle ainsi dégagée de la dépense fait dès lors partie non pas de la sphère d'utilisation des revenus, mais de la sphère de réalisation des revenus et devient déductible en tant que frais d'obtention. La déduction partielle d'une dépense implique partant que le lien causal d'une partie de la dépense avec l'activité professionnelle puisse être établi de manière adéquate, que la partie professionnelle ne soit pas d'importance minime et que la ventilation puisse être opérée sur base d'éléments objectifs suffisants. Si, par contre, les dépenses servent exclusivement ou quasi exclusivement à des fins professionnelles, elles sont à considérer dans leur intégralité comme des frais d'obtention déductibles conformément à l'article 105 LIR (cf. Cour adm. 11 février 2009, n° 25877C du rôle, disponible sous www.jurad.etat.lu).

Ces principes doivent trouver application notamment en ce qui concerne des dépenses pour l'acquisition de matériel informatique, de manière qu'un ordinateur personnel et ses accessoires faisant partie du patrimoine privé du contribuable sont à ranger parmi les biens de la sphère privée, sauf si ces biens servent à des fins professionnelles, au regard des critères exposés ci-dessus.

Il échet encore de rappeler qu'en vertu de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la côte d'impôt appartient au contribuable, de sorte qu'il appartient, en l'espèce, à la demanderesse d'établir que les frais dont elle fait état, répondent aux conditions imposées afin d'être admis à titre de frais d'obtention.

Il convient dès lors d'examiner, au regard des conditions exposées ci-dessus, les dépenses en matériel informatique que la demanderesse entend faire admettre à titre de frais d'obtention.

Il échet de prime abord de relever que le tribunal ne saurait partager l'argumentation du directeur suivant laquelle un ordinateur ne pourrait de nos jours plus être considéré comme un instrument de travail. En effet, s'il peut être admis qu'aujourd'hui la majorité des ménages disposent d'un, voire de plusieurs ordinateurs, cette circonstance en elle-même ne saurait cependant constituer un obstacle à la prise en considération d'un ordinateur comme instrument de travail, si par ailleurs les conditions dégagées ci-dessus sont remplies.

Force est encore au tribunal de constater que c'est à tort que le directeur a fait état du principe d'interdiction de ventilation aux termes de l'article 12 LIR. En effet, en l'espèce, la demanderesse n'a pas invoqué une utilisation partiellement privée du matériel informatique, et n'entend ainsi pas procéder à une ventilation des dépenses en une part privée et une part professionnelle, de sorte que la question de la preuve, d'après des critères objectifs et vérifiables, permettant une distinction nette entre part privée et part professionnelle ne se pose pas. Au contraire, la demanderesse fait valoir que le matériel informatique serait utilisé exclusivement à des fins professionnelles, et précise par ailleurs qu'elle disposerait d'un deuxième ordinateur qui serait utilisé à des fins exclusivement privées. Il s'ensuit que le motif basé sur une absence de preuve de critères de distinction des parts privée et professionnelle ne saurait justifier la décision sous examen.

C'est encore à tort que le délégué du gouvernement invoque le principe d'égalité de traitement des contribuables, une telle inégalité de traitement n'étant pas vérifiée en l'espèce, étant donné que la possibilité de faire état de certains frais à titre de frais d'obtention ou de dépenses d'exploitation est accessible de la même façon pour tous les contribuables se trouvant dans la même situation, étant précisé par ailleurs que la jurisprudence allemande à propos de l'interdiction de ventilation fondée sur l'article 12 LIR a abandonné cette considération fondée sur l'inégalité de traitement dans un arrêt récent du Bundesfinanzhof du 21 septembre 2009 (GrS 1/06).

Face à la déclaration de la demanderesse d'une utilisation professionnelle exclusive du matériel informatique litigieux, le délégué du gouvernement lui reproche de ne pas avoir rapporté la preuve de l'usage exclusivement professionnel de l'ordinateur, de son caractère indispensable pour la profession et du défaut par l'employeur de la demanderesse de mettre à sa disposition du matériel suffisant. Il conteste dès lors en substance la nécessité et l'intérêt d'un ordinateur personnel à des fins exclusivement professionnelles.

S'il est exact que la charge de la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable en vertu de l'article 59 de la loi du 21 juin 1999, précitée, et qu'en vertu des dispositions du paragraphe 171 AO, le contribuable a l'obligation d'établir l'exactitude de sa déclaration d'impôt en cas de doute émis par le bureau en vertu du paragraphe 205 AO, il n'en reste pas moins que la preuve des déclarations ne peut, en vertu du paragraphe 171 AO précité, être exigée par le bureau d'imposition que dans la limite de ce qui est raisonnable (« *soweit ihm dies nach den Umständen zugemutet werden kann* »).

Notons encore que dans l'hypothèse où, comme en l'espèce, se pose la question de la preuve de l'utilisation exclusivement professionnelle de matériel informatique, le contribuable n'est pas dispensé de fournir cette preuve et ne saurait se contenter d'une simple affirmation que l'équipement litigieux est exclusivement utilisé à des fins professionnelles, mais il doit

rapporter, dans la mesure de ce qui est raisonnable, des éléments de nature à convaincre de ses affirmations. La reconnaissance de l'utilisation professionnelle de matériel informatique est plus particulièrement conditionnée par l'activité concrète du contribuable, en l'occurrence par la nature et les modalités de l'enseignement dispensé, et par la présentation d'éléments précis et concordants qui étayent la nécessité de l'utilisation professionnelle du matériel informatique et l'affectation exclusive, sinon quasi exclusive dudit matériel à ces fins.

Le tribunal est amené à relever qu'en l'espèce, la demanderesse s'est contentée d'affirmer qu'elle aurait besoin d'un ordinateur pour préparer ses cours et pour communiquer avec le ministère de l'Education nationale, sans donner des explications plus concrètes tant sur la nécessité et l'intérêt de l'utilisation d'un ordinateur privé dans le cadre de son activité professionnelle, que sur la manière de laquelle cet équipement informatique est utilisé à des fins professionnelles. S'il est vrai que le directeur a admis dans sa décision que la demanderesse utilise couramment ou même de façon prépondérante l'ordinateur pour de multiples tâches en relation avec son emploi, et a également admis la relation entre le matériel litigieux et l'activité professionnelle, il n'en reste pas moins qu'il a également soulevé la question de savoir si la demanderesse n'a pas utilisé ce matériel aussi à des fins privées, et en a ainsi mis en doute l'utilisation exclusivement professionnelle, et, d'autre part, les explications fournies par la demanderesse à l'appui de son recours ont été remises en cause par le délégué du gouvernement en ce que celui-ci a contesté la nécessité du recours à un ordinateur privé. Le tribunal constate encore que les explications fournies par la demanderesse à l'appui de son recours et contestées par le délégué du gouvernement n'ont pas été utilement rencontrées par la demanderesse, celle-ci n'ayant fourni aucun mémoire en réplique et ne s'étant pas non plus présentée à l'audience des plaidoiries.

Il s'ensuit que le tribunal n'a pas à sa disposition d'éléments suffisants pour admettre que le matériel informatique litigieux sert exclusivement à des fins professionnelles.

C'est dès lors à juste titre que le directeur a rejeté comme non fondée la réclamation de la demanderesse pour autant qu'elle visait les frais relatifs à l'acquisition de matériel informatique, de sorte que le recours est rejeté comme étant non fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Martine Gillardin, premier juge,
Annick Braun, juge,

et lu à l'audience publique du 1^{er} mars 2010 par le premier vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Carlo Schockweiler

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 01.03.2010

Le Greffier du Tribunal administratif